

Η γενική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας στο φορολογικό δίκαιο

Μυρτώ Ραπτοπούλου

Δικηγόρος, Μεταπτυχιακή Φοιτήτρια

mraptopoulou@outlook.com

Περίληψη

Με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013 υιοθετείται για πρώτη φορά στην ελληνική έννομη τάξη γενική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας. Είναι το νομικό εργαλείο, το οποίο επιτρέπει στην εθνική φορολογική αρχή να αρνηθεί το φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με μια συναλλαγή, όταν αυτή δεν πραγματοποιείται για επιχειρηματικούς σκοπούς, αλλά για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Στο παρόν άρθρο παρουσιάζονται οι απόπειρες νομοθέτησης διατάξεων κατά της φοροαποφυγής πριν την υιοθέτηση της γενικής ρήτρας αντικαταχρηστικότητας με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013 και ακολούθως επιχειρείται η συνοπτική ανάλυση της γενικής ρήτρας αντικαταχρηστικότητας.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Φοροαποφυγή, φορολογικός σχεδιασμός, γενική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Εισαγωγικά για τις ανάγκες της εισήγησης αναπτύσσεται η έννοια της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, η τελευταία αποτελεί η με νόμιμα μέσα προσπάθεια ολικής ή μερικής μείωσης του φορολογικού βάρους. Το φορολογικό βάρος μειώνεται με την χρήση νομοθετικών κενών, ατελειών ή δυνατοτήτων που παρέχει ο νόμος, με την ερμηνεία του οποίου χρησιμοποιούνται προς αυτόν τον σκοπό, δηλαδή την μείωση του φόρου, ολική ή μερική. (Β. Γεωργάκη, 2017, *Η Καταχρηστική Φοροαποφυγή Στην Άμεση Φορολογία*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 27, Θ. Λαζαρέτου, Ε. Κοκόλια, 2015, *Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής (ρήτρα φοροαποφυγής)*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, σελ. 969).

Την αναγκαιότητα για τη υιοθέτηση της ρήτρας αντικαταχρηστικότητας προκάλεσε η φορολογική πρακτική ιδίως εταιρειών που προβαίνουν σε χρήση τεχνικών φορολογικού σχεδιασμού με σκοπό την αξιοποίηση κενών του φορολογικού νομοθετικού πλαισίου, ώστε να μειώσουν την φορολογική τους υποχρέωση.

2. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΠΡΙΝ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Η ελληνική έννομη τάξη υπήρξε συγκρατημένη απέναντι στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Κυρίαρχη επιλογή ερμηνείας αποτελούσε η γραμματική βασιζόμενη στην συνταγματική αρχή της νομιμότητας, και όχι η αναλογική ή η διασταλτική ερμηνεία (Β. Βύζας, 2017, *Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η Γενική Ρήτρα κατά τη Φοροαποφυγής*, Επιχείρηση, 2/2017, σελ. 127). Με τα δεδομένα αυτά η φορολογική διοίκηση δεν είχε τα κατάλληλα μέσα στα χέρια της για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, συναντώνται ωστόσο ορισμένες αποσπασματικές

προσπάθειές της που στόχευαν στην αντιμετώπιση των περιπτώσεων που υπέκρυπταν φοροαποφυγή. Ειδικότερα:

2.1 Εικονικότητα

Τη δεκαετία του 1950 εκδόθηκαν αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης και των διοικητικών δικαστηρίων σύμφωνα με τις οποίες έννομες σχέσεις κρίνονταν ως εικονικές. Αφορούσαν συνήθως περιπτώσεις σύστασης εταιρειών από επιχειρηματίες με συγγενικά τους πρόσωπα ή συζύγους, χωρίς αυτά τα πρόσωπα να έχουν πραγματική ενασχόληση με την επιχείρηση (Β. Βύζας, 2017, *Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η Γενική Ρήτρα κατά τη Φοροαποφυγής*, Επιχείρηση, 2/2017, σελ. 128).

Σκοπός ήταν η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, καθώς η φορολογία που επιβαλλόταν στις εταιρείες αυτές ήταν πολύ μικρότερη σε σχέση με την φορολογία των ατομικών επιχειρήσεων. Το νομικό θεμέλιο των καταλογισμών του φόρου ερείδεται στο ότι οι εν λόγω εταιρείες κρίθηκαν ως εικονικές. Στις περιπτώσεις δηλαδή που κρινόταν ότι δεν υπήρχε πράγματι πρόθεση σύστασης εταιρείας, η φορολογική διοίκηση είχε την δυνατότητα να την αγνοήσει.

2.2 Ειδική διάταξη φοροαποφυγής στον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας

Η πρώτη προσπάθεια εισαγωγής διάταξης κατά της φοροαποφυγής έγινε με το άρθρο 47 παρ. 4 του ν. 3842/2010 που αφορούσε τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, η οποία αποτελούσε μια απόπειρα υιοθέτησης ειδικής διάταξης φοροαποφυγής. Σύμφωνα με αυτήν: *«Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να παραβλέπει το φερόμενο ως υποκείμενο φορολογίας ακίνητης περιουσίας νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, της οποίας η πλειοψηφία των μετόχων, μεριδίων ή μερίδων ή συμμετοχών, ανήκουν άμεσα ή έμμεσα σε φυσικό πρόσωπο ή και σε συζύγους ή συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού, εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η κτήση της κυριότητας από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, διενεργήθηκε για να καταστρατηγηθούν οι φορολογικές διατάξεις και να αποφευχθεί ή να μειωθεί η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας. Στις περιπτώσεις αυτές υποκείμενο φορολόγησης λογίζεται το φυσικό πρόσωπο και επιβάλλεται σε βάρος του η σχετική ορολογία. Το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το φυσικό πρόσωπο, για το φόρο που επιβάλλεται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο»*.

Με την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης η φορολογική διοίκηση μπορούσε να αγνοήσει μια διαπλασθείσα έννομη σχέση, όπως ήταν η κυριότητα ακινήτου από νομικό πρόσωπο ώστε η επιβολή του φόρου να γίνει στο πρόσωπο μετόχου, με την χρήση του υποκειμενικού κριτηρίου του σκοπού της κτήσης του ακινήτου από το νομικό πρόσωπο, δηλαδή εάν αυτή έγινε με σκοπό αποκλειστικά τη μείωση του ΦΑΠ. Ωστόσο, η διάταξη αυτή καταργήθηκε με τον ν. 4223/2013 που κατήργησε τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας και έθεσε σε εφαρμογή τον ΕΝΦΙΑ.

2.3 Η πρώτη απόπειρα υιοθέτησης γενικής διάταξης φοροαποφυγής

Ακολούθησε το άρθρο 13 του νομοσχεδίου που αποτέλεσε τον ν. 3943/2011, το οποίο αποτέλεσε την πρώτη προσπάθεια υιοθέτησης γενικής αρχής ενάντια στην καταστρατήγηση. Ειδικότερα, προέβλεπε ότι: *«Εισάγεται γενική αρχή σύμφωνα με την οποία τα φορολογικά ελεγκτικά όργανα δεν δεσμεύονται από τους δηλούμενους νομικούς χαρακτηρισμούς και υπαγωγή σε οποιαδήποτε φορολογία που κάνουν οι φορολογούμενοι, αλλά αναζητούν το πραγματικό περιεχόμενο, όταν οι πράξεις των φορολογούμενων έχουν εικονικό χαρακτήρα ή αποσκοπούν σε γραμματική ερμηνεία των διατάξεων»*. Ωστόσο, στη δημόσια διαβούλευση που πραγματοποιήθηκε στην ιστοσελίδα της κυβέρνησης ασκήθηκε έντονη κριτική που επικεντρώθηκε κυρίως στον κίνδυνο παροχής στις ελληνικές φορολογικές αρχές μεγάλης

διακριτικής ευχέρειας να κρίνουν το πραγματικό περιεχόμενο κάποιων πράξεων και τελικώς η διάταξη αποσύρθηκε.

3. ΑΡΘΡΟ 38 Ν. 4174/2013

Με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013 υιοθετείται για πρώτη φορά γενική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας σε συμμόρφωση προς την σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού [Βρυξέλλες (2012) 8806 τελικό] και ακολούθως προς την Οδηγία 1164/2016 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και συγκεκριμένα στο άρθρο 6.

Η γενική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας είναι ένα νομικό εργαλείο, το οποίο επιτρέπει στην εθνική φορολογική αρχή να αρνηθεί το φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με μια συναλλαγή, όταν αυτή η συναλλαγή δεν γίνεται για σκοπούς επιχειρηματικούς, αλλά μόνο για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος (Θ. Λαζαρέτου, Ε. Κοκόλια, 2015, *Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, σελ. 969). Το συνταγματικό έρεισμα της ρήτρας είναι το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος που καθιερώνει την αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη (όλοι πληρώνουν το εύλογο μερίδιο φόρων που τους αντιστοιχεί.).

Σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 βασική επιδίωξη αποτελεί στην εξαιρετικά κρίσιμη περίοδο για την οικονομία και την κοινωνία που διανύουμε, η δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος και η φορολογική δικαιοσύνη. Οι στόχοι που τέθηκαν είναι η χρηματοδότηση και η παροχή δημοσίων υπηρεσιών ποιότητας προς τους πολίτες, η προστασία των δημοσίων αγαθών και η αντιμετώπιση της οικονομικής αδικίας που γεννά η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή.

Την υιοθέτηση της ρήτρας ακολούθησε προβληματισμός ως προς την συμβατότητά της προς το Σύνταγμα. Ένα βασικό επιχείρημα κατ' αυτής είναι ότι η ρήτρα δεν διασφαλίζει τη βεβαιότητα που πρέπει να διέπει τις αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης (Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, 2014 Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 475). Ειδικότερα, σύμφωνα με την αρχή της βεβαιότητας, ο φορολογικός νόμος πρέπει να προβλέπει με σαφήνεια ποιά συμπεριφορά του φορολογουμένου είναι σύμφωνη με τις φορολογικές ρυθμίσεις και ποιά όχι. Εν προκειμένω, η γενικότητα και η ευρύτητα της προκείμενης ρύθμισης αφήνουν ευρεία περιθώρια άσκησης διακριτικής ευχέρειας στην φορολογική διοίκηση, κάτι άλλωστε που επισημάνθηκε και από την Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής

Ωστόσο, σύμφωνα με την άποψη που υποστηρίζεται στην θεωρία, κακή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας αποτελεί ζήτημα κακής εφαρμογής της διάταξης και όχι θέμα συμβατότητας της διάταξης με το Σύνταγμα (Β. Βύζας, 2017, *Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο ελληνικό δίκαιο – Εύρος και όρια εφαρμογής*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 140.).

3.1 Συνοπτική ανάλυση της ρήτρας αντικαταχρηστικότητας.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού: «Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτησή ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται για φορολογικούς σκοπούς με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης». Συνεπώς, κατά τον προσδιορισμό του φόρου οι φορολογικές αρχές μπορούν να μη λαμβάνουν υπόψη κάθε διαμόρφωση έννομων σχέσεων που γίνεται τεχνητά (τεχνητή μεθόδευση) με σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης για την απόκτηση

φορολογικής ωφέλειας (<https://www.taxlaw.gr/kladoi-dikaioi/forologiko-dikaio/i-geniki-diataxi-kata-tis-foroapofygis-sto-elliniko-dikeo-arthro-38-n-41442013/> τελευταία προσπέλαση 24/6/2019).

Επιλέχθηκε ο όρος διευθέτηση προκειμένου να συμπεριλάβει την άπειρη περιπτώσιολογία της οικονομικής πραγματικότητας, όπως για παράδειγμα τη μετατροπή της νομικής μορφής μιας εταιρίας η οποία δεν μπορεί να περιγραφεί με τον όρο συναλλαγή ή σύμβαση. Η χρήση του όρου είναι ουδέτερη, δηλαδή ο όρος διευθέτηση δεν δηλώνει από μόνος του μια αποδεκτή πρακτική, ούτε αποτελεί στοιχείο φοροαποφυγής (Β. Βύζας, *Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής* 2017, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, σελ. 130). Η ρήτρα φαίνεται να περιέχει τα παρακάτω βασικά συστατικά στοιχεία: μια τεχνητή διευθέτηση, που αποβλέπει στην αποφυγή της φορολογίας (υποκειμενικό κριτήριο που όμως αντικειμενικοποιείται) και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα

Ακολούθως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 38: «Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός, ενώ μια διευθέτηση περιλαμβάνει περισσότερα στάδια ή μέρη». Με την διάταξη της παραγράφου 2 διαγράφεται ένα ιδιαίτερα ευρύ πλαίσιο εντός του οποίου μπορεί να επέμβει η φορολογική διοίκηση, αφού μέσω μιας νομοθετικής ρύθμισης δεν είναι δυνατή η αποκλειστική απαρίθμηση των τεχνητών διευθετήσεων (Θ. Λαζαρέτου, Ε. Κοκόλια, 2015, *Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2015, σελ. 971.).

Ο πραγματικά κρίσιμος όρος είναι η έννοια τεχνητή. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι: «Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας». Μάλιστα, τίθενται μια σειρά από κριτήρια με τα οποία η φορολογική διοίκηση θα καταλήξει αν υπάρχει μια επίπλαστη κατάσταση, τα οποία σύμφωνα με τη διάταξη είναι: «α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.».

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου, ο στόχος μια διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης εφόσον οι υποκειμενικές προϋποθέσεις του αντίκεινται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στον σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν και σε άλλη περίπτωση.

Καταρχήν φαίνεται η διάταξη να υιοθετεί ένα υποκειμενικό κριτήριο, τον στόχο μιας διευθέτησης σε συνάρτηση και με τον βασικό κανόνα της παραγράφου 1 που αναφέρει την λέξη «αποβλέπει». Παραπέμπει δηλαδή ρητά στην αναζήτηση της πρόθεσης του ίδιου του φορολογούμενου (Β. Βύζας, *Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής* 2017, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, σελ. 133.). Τελικά όμως το κριτήριο αντικειμενικοποιείται, αφού όπως ορίζεται στην παράγραφο 4: «ανεξάρτητα από την πραγματική πρόθεση του φορολογούμενου», ο στόχος της διευθέτησης (προφανώς με την έννοια του προκύπτοντος φορολογικού χειρισμού) αντίκειται στο πνεύμα, σκοπό και αντικείμενο της διάταξης που θα ίσχυε σε άλλη περίπτωση.

Στη συνέχεια, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5: «Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που

αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.». Με την διάταξη αυτή λύνεται αρνητικά το ερώτημα αν αρκεί να είχαν οι τεχνητές διευθετήσεις κάποιο μη φορολογικό σκοπό για να μην έχει εφαρμογή η ρήτρα, ενώ τονίζεται ότι ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων.

Τέλος, με την παράγραφο 6 αποτυπώνεται ο τρόπος με τον οποίο ορίζεται το αν μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι: *«Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»* Συγκρίνεται, λοιπόν, το ύψος του φόρου που θα κατέβαλε ο φορολογούμενος με το ύψος του φόρου που θα κατέβαλε χωρίς αυτήν την διευθέτηση.

4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κακή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας αποτελεί ζήτημα κακής εφαρμογή της διάταξης από τη φορολογική Διοίκηση και όχι θέμα συμβατότητας της διάταξης με το Σύνταγμα. Αντικείμενο συζήτησης πρέπει να καταστεί η ερμηνεία και η εφαρμογή του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 από την φορολογική διοίκηση και η τήρηση της υποχρέωσης αιτιολογίας. Αποτελεί μέρος ενός γενικότερου πλαισίου σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο με σκοπό την αποτροπή του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Η διοίκηση και τα δικαστήρια οφείλουν να τον εφαρμόσουν με τρόπο, ώστε να μην προκύπτουν αυθαιρεσίες. Ωστόσο, καθοριστικό ρόλο για τις περιπτώσεις κατάχρησης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης της γενικής ρήτρας αντικαταχρηστικότητας θα διαδραματίσει ο δικαστής με τρόπο ο οποίος θα επιδρά εξισορροπητικά στην εφαρμογή της γραμματικής ερμηνείας των φορολογικών νόμων που κατοχυρώνει το Σύνταγμα και της τελεολογικής που φαίνεται να εισάγει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας μέσω του ως άνω αναλυόμενου κανόνα.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα ιδιαίτερα να ευχαριστήσω την καθηγήτρια κ. Αικατερίνη Σαββαΐδου και την απόφοιτο του ΠΜΣ Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης Ευανθία Τσουκνίδα για την συνεργασία και την υποστήριξή τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ- ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Β. Βύζας, Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής-Ερμηνεία και πλαίσιο εφαρμογής, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2/2017, σελ. 127.

Β. Βύζας, Η ΡΗΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ – Εύρος και όρια εφαρμογής, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017.

Β. Γεωργάκη, ΚΑΤΑΧΡΗΣΤΙΚΗ ΦΟΡΑΠΟΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017.

Α. Καλαμπαλίκη, Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS, ΘΠΔΔ, 2/2017, σελ. 195.

Θ. Λαζαρέτου, Ε. Κοκόλια, Η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής (ρήτρα φοροαποφυγής), ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 11/2015, σελ. 968.

Α. Σαββαΐδου, Η θέσπιση στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο γενικού κανόνα ενάντια στην καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, υπό το φως των ευρωπαϊκών και διεθνών εξελίξεων, ΔΦΝ, Α' Μαρτίου 2017, Τεύχος 1601, σελ. 259.

Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014.